

ПРИМЕНАТА НА МСФИ ЗА МСЕ, ИМПЕРАТИВ ЗА УНИФИЦИРАНО ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

THE APPLICATION OF IFRS FOR SMEs, IMPERATIVE FOR UNIFORM FINANSIAL REPORTING

Автори:

Доцент д-р Јанка Димитрова, Универзитет Гоце Делчев Штип - Економски факултет

Доцент д-р Александар Костадиновски, Универзитет Гоце Делчев Штип - Економски факултет

Апстракт

Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС), во Јули 2009 година издаде нов Меѓународен стандард за финансиско известување, наменет за користење од страна на малите и средните ентитети (МСФИ за МСЕ). МСФИ за МСЕ е наменет за мали и средни ентитети кои немаат јавна одговорност. Со имплементацијата на овој стандард се олеснува финансиското известување кај МСЕ, бидејќи во него се изоставени поглавјата кои не се однесуваат (среќаваат) кај МСЕ, вклучени се поедноставени опции за признавање и мерење што само по себе значи поедноставена изработка на финансиските извештаи.

Важноста на сметководството, како извор на информации за сопствениците и менаџерите на малите претпријатија и нивните различни засегнати страни е очигледна. Токму затоа МСФИ за МСЕ е дизајниран со цел да се обезбеди поедноставен, автономен и глобален стандард за сметководствено и финансиско известување, за да ги задоволи потребите на сопствениците, менаџерите, доверителите, вработените и други заинтересирани страни на глобално ниво.

Во Република Македонија, МСФИ за МСЕ е прифатен како рамка за финансиско известување во Август 2011 година со задолжителна примена од 01 Јануари 2012 година. Заради споредливост на податоците во годишната сметка за 2012 година се наложи и рекласификација на податоците за 2011 година според МСФИ за МСЕ.

Земјите членки на Европската Унија се уште ги применуваат Директивите IV и VII како Општо прифатени сметководствени принципи (GAAP, Generally Accepted Accounting Principles). Се прават напори за изнаоѓање решенија за финансиско известување кај МСЕ во земјите членки кои не ги прифатиле директивите за финансиско известување на ЕУ.

Од друга страна се наметнува прашањето за разликите во критериумите за класификација на ентитетите по големина. Секоја земја самостојно ги утврдува критериумите за класификација на мали и средни ентитети, па така може да се случи ентитети со иста големина во различни земји да бидат класифицирани во различна група, што пак ја нарушува рамнотежата во финансиското известување и употреба на податоците.

Клучни зборови: финансиско известување, приватен сектор, мали и микро ентитети, заинтересирани страни, директиви и т.н.

Abstract

The International Accounting Standards Board (IASB) in July 2009 issued a new International Financial Reporting Standard, designed for usage by small and medium-sized Entities (IFRS for SMEs). IFRS for SMEs is intended for small and medium-sized entities without public accountability. The implementation of this standard facilitates financial reporting for SMEs, because it omitted the chapters do not apply (found) for

SMEs, includes simplified options for recognizing and measuring only special means simplified preparation of financial statements.

The importance of the accounting as a source of information for the owners and managers of small businesses and their various stakeholders is obvious. Therefore IFRS for SMEs is designed to provide simple, autonomous and global standards for accounting and financial reporting to meet the needs of owners, managers, creditors, employees and other stakeholders globally.

In Macedonia, the IFRS for SMEs is adopted as a framework for financial reporting in August 2011 with mandatory application from 1 January 2012. For data comparability in the annual accounts for 2012 and require reclassification of data for 2011 according to IFRS for SMEs.

Member States of the European Union still apply Directives IV and VII as generally accepted accounting principles (GAAP, Generally Accepted Accounting Principles). Efforts are being made to find solutions for financial reporting in SMEs in Member States which have accepted financial reporting directives of the EU.

On the other hand, there is an issue of the differences in the criteria for classification of entities by size. Each country sets its own criteria for the classification of small and medium-sized entities, so it can happen entities of the same size in different countries to be classified into different groups, which disturbs the balance in financial reporting and data usage.

Keywords: *financial reporting, private sector, small and micro entities, stakeholders, directives, etc*

Вовед

Зошто МСФИ за МСЕ / IFRS for SME?

Малите и Средните Ентитети завземаат се поголемо место и значење во стопанските активности на речиси сите земји во светот. Малите и средни претпријатија се *spiritus movens* за развојот на современите пазарни економии. Според мислењето на голем број експерти, тие се синоним за приватниот сектор и претприемништвото, бидејќи ја промовираат приватната сопственост и претприемачките вештини. Статистиките во речиси сите земји покажуваат дека малите и средни претпријатија апсолутно се доминантни во економијата и најчесто претставуваат повеќе од 99% од вкупниот број на компании.

Брзиот развој на малите и средни претпријатија е широко распространет феномен и надвор од границите на ЕУ. Според податоците од Извештајот за мали и средни претпријатија на Европската комисија, динамиката на нивниот развој е слична и во САД, додека, пак, во Јапонија во последниве години растот на малите и средни претпријатија се одвива со помала динамика, во однос на големите компании.¹

Незапирливото ширење на процесот на глобализација, брзиот техничко – технолошки развој и меѓународната интеграција на пазарот на капитал бараат поголема флексибилност и прилагодување на деловните субјекти кон промените коишто ги носат процесите на глобализацијата. Глобализираниот светски пазар овозможува настап на малите и средни претпријатија, што стануваат движечка сила на економскиот развој, па во тој контекст е неопходно креирање услови за нивно непречено дејствување.

Значи, се поголемото учество на Малите и Средните Ентитети во функционирањето и развојот на економскиот и стопанскиот систем на речиси сите земји во светот, како и се побрзото движење на капитал во глобални размери, ја наметна потребата од унифицираност во финансиското известување насекаде во светот. Шареноликоста во финансиското известување кај Малите и Средните Ентитети ќе се надмине со воведувањето, прифаќањето и примената на Меѓународните Стандарди за Финансиско Известување за Малите и Средни Ентитети во сите земји.

¹ Annual report of EU small and medium- sized enterprises 2009

Тек на проектот за донесување на МСФИ за МСЕ

Меѓународниот Стандард за Финансиско Известување (МСФИ) за Мали и Средни Ентитети (МСЕ) е изработен со извлекување на основните концепти од Рамката на Одборот за Меѓународни Сметководствени Стандарди, начелата и поврзаните задолжителни упатства за целосна примена на МСФИ (вклучувајќи толкувања), како и со разгледување на модификациите што се соодветни врз основа на потребите на корисниците и анализа на трошоците и користите. МСФИ за Мали и Средни Ентитети (МСЕ) всушност е изграден врз основа на целосните МСФИ (Меѓународни Стандарди за Финансиско Известување. Стандардот е комплетно самостоен од целосните МСФИ освен опцијата за користење на МСС 39 (за признавање и мерење) наместо одделите 11 и 12 за финансиски инструменти од МСФИ за МСЕ. Стандардот е тематски организиран во 35 оддели – тематски содржини.

Постапката за донесување на МСФИ за МСЕ траеше полни 6 години (од Јули 2003 година па се до Јули 2009 година) и опфаќаше неколку значајни активности кои беа дизајнирани за студиозно и транспарентно креирање и усвојување, кои по динамика се презентирани во Табела 1.

Месец/година	Активности на проектот за донесување на МСФИ за МСЕ
Јули, 2003 г.	Елаборат (Студија) за светските креатори на меѓународните сметководствени стандарди
Јуни, 2004 г.	Документ за дискусија - Прелиминарни мислења/ дискусија за МСФИ за МСЕ
Април, 2005 г.	Прашалник за можни модификации на признавањето и мерењето на МСС
Октомври, 2005 г.	Јавна расправа со членовите на ОМСС за можни поедноставувања на признавањето и мерењето
Ноември, 2006 г.	Работната група го разгледа комплетниот нацрт на МСФИ за МСЕ и даде повеќе од 80 писмени препораки до ОМСС (околу 75% од нив се вградени во објавениот нацрт МСФИ за МСЕ)
Февруари, 2007 г.	Нацрт верзијата на МСФИ за МСЕ беше објавена за јавна расправа. Крајниот рок за коментари беше 30 Ноември 2007 година
Јуни, 2007 г.	ОМСС започна сеопфатна програма за тестирање на предложениот нацрт на МСФИ за МСЕ, во 116 МСЕ во 20 земји
Ноември, 2007 г.	Крајниот рок за коментари и тестирање на нацрт МСФИ за МСЕ е истечен. Добиени се 162 писма со коментари и сугестии, во тестирањето учествуваа 115 МСЕ од 20 земји.
Април, 2009 г.	ОМСС е поднесе работна верзија (предлог) на МСФИ за МСЕ за коментари
Јуни, 2009 г.	На 01 Јуни предадена финалната верзија на МСФИ за МСЕ на Одборот за стандарди за финансиско известување.
Јули, 2009 г.	09. Јули се донесени и и јавно објавени МСФИ за МСЕ

Табела 1. Активности на проектот за донесување на МСФИ за МСЕ

Најголемиот број земји до кои е испратен прашалник се изјасниле дека ќе го прифатат овој нов поедноставен стандард за мали и средни ентитети. Овој стандард не е во спротивност со директивите на Европската унија што значи ќе може да го користат и земјите во Европската унија. Секоја земја со своите национални прописи ја одредува примената на МСФИ за мали и средни ентитети.

На 9-ти јули 2009 година, Одборот за меѓународни сметководствени стандарди усвои нов МСФИ за мали и средни ентитети-МСФИ за МСЕ.

Имплементација на МСФИ за МСЕ во Република Македонија

Во Република Македонија, иницијалните чекори за имплементација на МСФИ за МСЕ се направени во 2010 година со измена на член 469 од Законот за трговски друштва, според кои овој стандард ќе се применува по објавувањето. По измената на Законот за трговски друштва (Службен весник на РМ бр. 48/2010), МСФИ за МСЕ се објави како дополнување на Правилникот за водење на сметководство (Службен весник на РМ број 107/11). МСФИ за Мали и Средни Ентитети се применува од 1 Јануари 2012 година.

Иако Правилникот за водење сметководство предвидува примена на МСФИ за МСЕ од 01.01.2012 година, стандардот (заради обезбедување на принципот на споредливост) бара паралелно презентирање на финансиските извештаи како за тековната така и за претходната година. Ваквото решение за транзиција односно преод кон МСФИ за МСЕ значеше дека стандардот мораше да биде земен предвид и при прикажување на информациите од годишната сметка (финансиските извештаи) за 2011 година, како споредливи податоци во однос на 2012 година.

Ваквото решение предизвика дополнителни проблеми и активности на сметководствените работници бидејќи мораше да се изврши рекласификација на позициите во финансиските извештаи за 2011 година како претходна година во годишната сметка за 2012 година.

Новиот поедноставен МСФИ за МСЕ стана задолжителен за сите мали и микро трговци, со очекување дека 99% од приватните ентитети во светот па и кај нас ќе го применуваат МСФИ за МСЕ. Во пракса се чувствува дека воведувањето на МСФИ за МСЕ ги затекна неподготвени сметководствено-финансиските работници. Потребно е дополнително нивно едуцирање за да се обезбеди квалитетно финансиско известување.

За кого е наменет МСФИ за МСЕ?

МСФИ за МСЕ е наменет за употреба од страна на **малите и средните ентитети (МСЕ)**.

Мали и средни ентитети се ентитети кои:

(а) немаат **јавна одговорност** и

(б) објавуваат **финансиски извештаи со општа намена** за надворешни корисници. Примери на надворешни корисници ги вклучуваат сопствениците кои не се вклучени во управување на дејноста, постоечки и потенцијални доверители и агенции за оценување на кредитниот рејтинг.

Еден ентитет има јавна одговорност доколку:

(а) неговите должнички и сопственички инструменти се тргувани на јавниот пазар или тој е во процес на издавање на такви инструменти со цел тргување на јавниот пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари), или

(б) ги чува средствата во својство на доверител за широка група на надворешни лица како една од своите основни дејности. Оваа е вообичаено случај со банките, финансиските институции, осигурителните компании, брокери/дилери со обврзници, заеднички фондови и инвестициски банки.

Некои ентитети, исто така може да ги чуваат средствата во својство на доверител за широка група на надворешни лица, бидејќи тие чуваат и управуваат со финансиските ресурси коишто ним им ги довериле клиентите, корисниците или членовите коишто не се вклучени во управувањето со ентитетот. Сепак, доколку тие го прават ова како споредна дејност (како на пример, тоа може да биде случај за туристичките агенции или агенциите за недвижности, училиштата, хуманитарните организации, здруженијата кои бараат депонирање на определена членарина, како и продавачи коишто примаат уплати пред испораката на добрата или услугите како што се комуналните претпријатија), тоа не ги прави јавно одговорни.

Доколку еден ентитет кој е јавно одговорен ги употребува овие МСФИ неговите финансиски извештаи не смее да содржат објава дека се подготвени во согласност со *МСФИ за МСЕ* – дури и ако важечките закони и регулатива дозволуваат овие МСФИ да се користат за јавно одговорни ентитети.

Подружница чиешто **матично друштво** ги употребува целосните МСФИ или е дел од консолидирана група којашто ги употребува целосните МСФИ, не е забрането да го употребува овој МСФИ за МСЕ во сопствените финансиски извештаи доколку самата подружница нема јавна одговорност. Доколку финансиските извештаи на подружницата содржат објава дека се подготвени во согласност со *МСФИ за МСЕ*, таа мора да ги почитува апсолутно сите одредби од овој МСФИ за МСЕ.

Иако насловот на стандардот е МСФИ за мали и средни ентитети во Република Македонија овој стандард ќе го применуваат само малите и микро ентитети (трговци). МСС/МСФИ, односно големите (комплетни стандарди) ќе ги применуваат и понатаму големите и средни трговци, банките, осигурителните друштва, трговците кои котираат на берза и трговците чии финансиски извештаи влегуваат во консолидираните финансиски извештаи на наведените трговци

МСФИ за МСЕ е целосно самостоен стандард и само со негова примена се обезбедуваат квалитетни извештаи, односно во него може да се најде одговор на сите прашања во врска со водење на сметководството и изработка на извештаите. Тој е донесен со цел да се поедностави финансиското известување на малите и средните ентитети, а сепак да се обезбеди висок квалитет на известувањето.

Не постои тест на големината на ентитетот, иако одредено законодавство може да бара таков (во РМ критериумите за утврдување на големината на ентитетот е дефинирана во член 470 од Законот за трговски друштва). Согласно член 469 и 470 од Законот за трговски друштва, во Република Македонија, МСФИ за МСЕ ќе го применуваат само малите и микро ентитети, додека ентитетите со средна големина и понатаму известуваат според МСС и МСФИ – потполни.

Цели на финансиските извештаи за мали и средни ентитети

Целта на финансиските извештаи за малите и средни ентитети е да се обезбедат информации за **финансиската состојба, резултатот и паричните текови** на ентитетот, кои се полезни за голем број на корисници при донесувањето на економските одлуки, а кои не се во состојба да бараат извештаи направени согласно нивните конкретни потреби за информации.

Финансиските извештаи исто така ги прикажуваат резултатите од управувањето на раководството, односно одговорноста на раководството кон ресурсите кои им се доверени.

Квалитативни карактеристики на информациите содржани во финансиските извештаи во согласност со МСФИ за МСЕ

Разбирливост

Информациите содржани во финансиските извештаи треба да се претставени на начин на кој тие ќе бидат лесно разбирливи за корисниците кои имаат разумно познавање за деловните и економските активности и за сметководството, како и желба да ги проучат информациите со разумно внимание. Сепак, потребата за разбирливост не дозволува испуштање на релевантни информации единствено заради тоа што можеби ќе бидат премногу тешки за одредени корисници да ги разберат.

Релевантност

За да бидат корисни информациите мора да бидат релевантни за потребите за донесување на одлуки од страна на корисниците. Информациите го поседуваат квалитетот на **релевантност** кога влијаат врз економските одлуки на корисниците, на тој начин што им помагаат да ги оценат минатите, сегашните или идните настани, или пак да ги потврдат или корегираат своите минати оценки.

Материјалност

Информациите се **материјално-значајни** ако, нивното испуштање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината на ставката или грешката земајќи ги предвид конкретните околности на пропустите или погрешното прикажување. Сепак, не е соодветно да се прават, или да се оставаат некорежирани нематеријалните отстапувања од *МСФИ за МСЕ* за да се постигне одредено презентирање на финансиската успешност и парични текови.

Веродостојност

Информациите прикажани во финансиските извештаи мора да се **веродостојни**. Информациите се сметаат веродостојни кога не содржат материјални грешки и пристрасности, и кога корисниците можат да се потпрат на нив во однос на тоа дека тие верно го претставуваат она што тие треба да го претстават или она што разумно може да се очекува да го претстават. Финансиските извештаи не се непристрасни (или не се неутрални) доколку, со изборот или со претставувањето на информациите, тие се наменети да влијаат врз донесувањето одлуки или расудувања со цел да се постигне однапред смислен резултат или исход.

Суштина пред форма

Трансакциите и другите настани и состојби, треба да бидат опфатени и презентирани во согласност со нивната суштина, а не само во согласност со нивната правна форма. Со ова се зајакнува веродостојноста на финансиските извештаи.

Претпазливост

Подготвувачите на финансиските извештаи мора да се справат со неизвесностите кои неизбежно опкружуваат многу настани и околности и се признаваат преку обелоденување на нивната природа и обем како и со демонстрирање на **претпазливост** при изготвувањето на финансиските извештаи. Претпазливоста претставува вклучување на одреден степен на внимателност при користење на расудување коешто е потребно во услови на неизвесност, така што средствата и добивката нема да бидат преценети, а обврските и расходите нема да бидат потценети. Меѓутоа примената на претпазливост не дозволува на пример генерирање на скриени резерви или прекумерни резервирања, намерно потценување на вредноста на средствата или приходите, или пак намерно преценување на обврските и расходите. Накусо, претпазливоста не дозволува пристрасност.

Комплетност

Со цел да бидат веродостојни, информациите во финансиските извештаи мора да бидат комплетни во рамките на материјалноста и трошоците. Пропустите може да предизвикаат информациите да бидат погрешни или да наведуваат на погрешни заклучоци, а со тоа да бидат неверодостојни или со недостатоци во однос на нивната релевантност.

Споредливост

Корисниците треба да бидат во можност да ги споредуваат финансиските извештаи на ентитетот низ времето со цел да ги одредат трендовите во финансиската состојба и резултатот. Корисниците исто така треба да бидат во можност да ги споредат финансиските извештаи на различни ентитети со цел да ја оценат нивната релативна финансиска состојба, успешност во работењето и паричните текови. Оттаму, мерењето и прикажувањето на финансиските ефекти на слични трансакции и други настани мора да се прават на конзистентен начин, за еден ентитет во рамките на различни временски периоди, како и за различни ентитети. Дополнително, корисниците треба да бидат информирани за **сметководствените политики** кои се користат во подготвувањето на финансиските извештаи, како и за сите промени на тие политики и ефектите од тие промени.

Навременост

Со цел да бидат релевантни, финансиските информации мора да можат да влијаат врз економските одлуки на корисниците. **Навременоста** значи обезбедување на информации во рамки на временската рамка дадена за донесување одлуки. Доколку има неоправдано одложување во известувањето, информациите може да ја загубат својата релевантност. Може да има потреба раководството да балансира помеѓу релативната важност на навременото известување и обезбедувањето на веродостојни информации. Со цел да се постигне рамнотежа помеѓу релевантноста и веродостојноста, пресудно прашање е како најдобро да се задоволат потребите на корисниците за донесување на економски одлуки.

Рамнотежа помеѓу користите и трошоците

Користа која произлегува од информацијата треба да биде поголема од трошоците направени за нејзино обезбедување. Сепак проценувањето на користа и трошоците претставува процес на расудување. Трошоците не секогаш паѓаат на товар на тие што ги уживаат користите, и често користите може да се ползуваат од страна на широк број други корисници.

Информациите од финансиското известување им помагаат на инвеститорите да донесат подобри одлуки, што резултира во поефикасно функционирање на пазарите на капитал, како и во намалување на трошоците за позајмување на капиталот за целата економија во целина. Индивидуалните ентитети исто така може да ги почувствуваат овие користи, вклучувајќи подобар пристап до пазарите на капитал, поволни ефекти врз јавните односи, а можеби и до пониски трошоци за капиталот. Користа исто така може да вклучува подобри менаџмент одлуки од причини што финансиските информации коишто се користат интерно честопати се засновани или барем делумно засновани врз информациите подготвени за финансиско известување за општа намена.

Финансиска состојба

Финансиската состојба на еден ентитет е односот помеѓу неговите средства, обврски и капитал на одреден датум согласно презентираниот во **извештајот за финансиската состојба**. Овие елементи се дефинираат како што следува:

(а) **средство** е ресурс контролиран од страна на ентитетот како резултат на минати настани од кој се очекува прилив на идни економски користи за ентитетот.

(б) **обврска** е сегашна облигација на ентитетот која произлегува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив на ресурси од ентитетот остварувајќи или вклучувајќи економски користи,

(в) **капитал** е остатокот на учеството во средствата на ентитетот по одземањето на сите негови обврски.

Некои ставки кои ги исполнуваат дефинициите за средства и обврски може да не бидат признаени како средства и обврски во извештајот за финансиска состојба поради тоа што не ги задоволуваат критериумите за **признавање** опишани во точките 2.27 до 2.32 во МСФИ за МСЕ. Конкретно, очекувањето дека ентитетот ќе има прилив или одлив на идни економски користи мора да биде доволно извесно со цел да се задоволи критериумот за веројатност пред да се признае одредено средство или обврска.

Средства

Идните економски користи инкорпирани во средството го претставуваат неговиот потенцијал да донесе, директно или индиректно, прилив на пари и **парични еквиваленти** во ентитетот. Овој прилив на пари може да произлегува од употребата на средството или од негово поседување.

Многу средства, како на пример недвижностите, постројките и опремата имаат физички облик. Сепак физичкиот облик не е суштествен за постоењето на едно средство. Некои средства се нематеријални.

При одредување на постоење на одредено средство, правото на сопственост не е суштествено. Оттаму, на пример, имотот којшто се зема под наем е исто така средство доколку ентитетот ги контролира користите што се очекуваат да се добијат од тој имот.

Обврски

Суштествена карактеристика на обврските е дека ентитетот има сегашна облигација да постапува или да извршува нешто на одреден начин. Обврската може да биде правна обврска и **изведена обврска**. Правната обврска има правна сила како резултат на обврзувачки договор или законски барања. Изведена обврска е обврска која произлегува од дејствувањето на ентитетот кога:

(а) од вообичаената деловна пракса, објавените политики или доволно конкретни тековни извештаи, ентитетот им покажал на другите страни дека ќе ги прифати конкретните обврзувања, и

(б) како резултат на тоа, ентитетот создал валидно очекување кај останатите засегнати страни дека ќе ги изврши овие обврски.

Подмирувањето на сегашна обврска вообичаено вклучува плаќање во готово, пренесување на други средства, давање на услуги, замена на таа обврска со друга обврска или конверзија на обврската во капитал. Обврската може да згасне и на други начини, како на пример кога доверителот се откажува или ги губи своите права.

Главнина

Главнината е остатокот од признаените средства минус признаените обврски. Таа може да се групира во поткласи во извештајот на финансиската состојба. Така на пример, кај акционерските друштва поткласите може да вклучат акционерски капитал, акумулираната добивка, и добивки или загуби кои се директно признаени во главнината.

Резултат

Резултатот е однос на приходите и расходите на ентитетот во текот на **сметководствениот период**. Овој МСФИ им овозможува на ентитетите да ги претстават своите резултати во единствен финансиски извештај (**извештај на сеопфатна добивка**) или во два финансиски извештаи (**биланс на успех** и извештај на сеопфатна добивка). **Вкупниот извештај на сеопфатна добивка и добивката или загубата** честопати се користат како мерка за резултатот или како основа за останатите мерења, како поврат на инвестицијата или заработка по акција. Приходите и расходите се дефинираат како што следува:

(а) **приходите** претставуваат зголемување на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на приливи или зголемување на средствата, или пак намалување на обврските што резултира во зголемувања на главнината, освен оние кои се однесуваат на уплатите од страна на учесниците во главнината,

(б) **расходите** претставуваат намалувања на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на одливи или намалувања на средствата, или создавање на обврски кои резултираат со намалувања на главнината, освен оние кои се однесуваат на распределби на учесниците во главнината.

Признавањето на приходите и расходите директно резултира од признавањето и мерењето на средствата и обврските. Критериумите за признавање на приходите и расходите се дадени во точките 2.27 до 2.32 во МСФИ за МСЕ.

Приходи

Дефиницијата на приходите ги содржи и приходите и признаените добивки:

(а) **приходите** произлегуваат во рамките на редовните активности на ентитетот и се именуваат со различни називи вклучувајќи приходи од продажба, надоместоци, камати, дивиденди, тантиеми и наемнини,

(б) **признаените добивки** претставуваат други ставки кои ја задоволуваат дефиницијата на приходите, но не се приходи. Кога признаените добивки се признаваат во извештајот за сеопфатна добивка, тие вообичаено се претставуваат одделно бидејќи информацијата за нив е корисна за донесување на економски одлуки.

Расходи

Дефиницијата на расходите ги вклучува и загубите како и оние расходи кои се јавуваат како резултат на редовните активности на ентитетот.

(а) **Расходите** кои се јавуваат како резултат на редовното работење ги вклучуваат на пример трошоците на продажба, плати и амортизација. Тие вообичаено се јавуваат како одлив или намалување на средствата како што се парите и паричните еквиваленти, залихите, или недвижностите, постројките и опремата.

(б) **Загубите** претставуваат други ставки кои ја исполнуваат дефиницијата на расходите и може да се појават како резултат на редовните активности на ентитетот. Кога загубите се признаваат во извештајот за сеопфатна добивка, тие вообичаено се прикажани одвоено, бидејќи сознанието за нивното постоење е корисно за донесување на економски одлуки.

Содржина на МСФИ за МСЕ

МСФИ за МСЕ се состои од 35 оддели и е изработен со:

а) извлекување на основните концепти од Рамката на ОМСС (Одборот за Меѓународни Сметководствени Стандарди) и начелата и поврзаните задолжителни упатства за целосна примена на МСФИ (вклучувајќи толкувања) и

б) разгледувајќи ги модификациите што се соодветни, а се темелат на потребата на корисниците и анализа на трошоците и користите.

Табелата подолу ги идентификува примарните извори за целосна примена на МСФИ од коишто беа изведени начелата за секој оддел од *МСФИ за МСЕ*.

Оддел во МСФИ за МСЕ	Извори
Предговор	Предговор кон Меѓународните стандарди за финансиско известување
1 Мали и средни ентитети	—
2 Концепти и преовладувачки принципи	Рамка на ОМСС, МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи, како што е изменета согласно ревизијата во 2007
3 Презентирање на финансиски извештаи	МСС 1
4 Извештај за финансиска состојба	МСС 1
5 Извештај за сеопфатна добивка и биланс на успех	МСС 1
6 Извештај за промени во капиталот и извештај за добивка и акумулирана добивка	МСС 1
7 Извештај за парични текови	МСС 7 Извештај за парични текови
8 Белешки кон финансиските извештаи	МСС 1
9 Консолидирани и посебни финансиски извештаи	МСС 27 Консолидирани и посебни финансиски извештаи согласно измените во 2008
10 Сметководствени политики, проценки и грешки	МСС 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки
11 Основни финансиски инструменти и 12 Други финансиски инструменти	МСС 32 Финансиски инструменти: Презентирање, МСС 39 Финансиски инструменти: признавање и мерење, МСФИ 7 Финансиски инструменти: обелоденувања
13 Залихи	МСС 2 Залихи
14 Вложувања во придружени ентитети	МСС 28 Вложувања во придружени ентитети
15 Учество во заеднички вложувања	МСС 31 Учества во заеднички вложувања
16 Вложувања во недвижности	МСС 40 Вложувања во недвижности
17 Недвижности, постројки и опрема	МСС 16 Недвижности, постројки и опрема
18 Нематеријални средства, освен гудвил	МСС 38 Нематеријални средства
19 Деловни комбинации и гудвил	МСФИ 3 Деловни комбинации, како што е изменет во 2008
20 Наеми	МСС 17 Наеми
21 Резервирања и неизвесни обврски	МСС 37 Резерви, неизвесни обврски и неизвесни средства
22 Обврски и капитал	МСС 1, МСС 32
23 Приходи	МСС 11 Договори за изградба
24 Државни поддршки	МСС 20 Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош
25 Трошоци за позајмување	МСС 23 Трошоци за позајмување
26 Плаќање врз основа на акции	МСФИ 2 Плаќање врз основа на акции
27 Обезвреднување на средства	МСС 2, ИАС 36 Обезвреднување на средства
28 Користи за вработени	МСС 19 Користи за вработените
29 Данок на добивка	МСС 11 Даноци на добивка
30 Преведување на странски валути	МСС 21 Ефекти од промени на девизни курсеви
31 Хиперинфлација	МСС 29 Финансиско известување во хиперинфлаторни економии
32 Настани по крајот на периодот на известување	МСС 10 Настани по периодот на известување
33 Обелоденувања за поврзани страни	МСС 24 Обелоденувања за поврзани страни
34 Специјализирани активности	МСС 41 Земјоделство МСФИ 6 Истражување за и вреднување на минерални ресурси
35 Премин кон МСФИ за МСЕ	МСФИ 1 Првично усвојување на меѓународните стандарди за финансиско известување

Табела 2. Корелациона табела помеѓу оддел во МСФИ за МСЕ и извори од МСС и целосните МСФИ

Предности и разлики на МСФИ за МСЕ во однос на МСС/МСФИ (целосни)

Предности кои можат да се идентификуваат од примената на МСФИ за МСЕ се следните:

- Полесен е за примена со што се намалува и ризикот од грешка
- Помали се трошоците за примена (пр.нема потреба од овластени проценители)
- Близок е до работењето на најголем број мали и микро трговци
- Помало е оптоварувањето за сметководителите во однос на барањата на комплетните стандарди
- Обезбедува квалитетни и унифицирани извештаи
- Подобра е споредливоста на извештаите на малите и микро трговци од РМ и малите ентитети од други земји
- Полесен е пристапот до капиталот на инвеститорите и олеснето е добивањето на кредити

Разлики

Темите кои не се важни за малите и средни ентитети се изземени, на пример како што се: известувањето по сегменти, периодичното известување, заработката по акција, осигурувањето, имот кој се чува за продажба и др.

МСС/МСФИ нудат широк избор на сметководствени политики, а во МСФИ за МСЕ се вклучени поедноставени опции без можност за избор.

Во МСФИ за МСЕ се изземени следниве сложени опции:

- опции на финансиски инструменти (опции расположливи за продажба, опции кои се држат до доспевање и опции по фер вредност),
- пропорционална консолидација,
- ревалоризација на материјални и нематеријални средства,
- слободен избор кај вложувањата во недвижности,
- различни опции за државните поддршки

Поедноставено е признавањето и мерењето на:

- финансиските инструменти,
- гудвилот, не се тестира од обезвреднување, туку се амортизира,
- интерно создадени нематеријални средства (издатоците за истражување и развој се признаваат како расход во периодот),
- трошоците за позајмување, објективната вредност во земјоделството,

МСФИ за МСЕ бараат поедноставени обелоденувања. Целосните МСС/МСФИ бараат повеќе од 3.000 ставки во обелоденувањата, додека поедноставениот МСФИ за МСЕ бара околку 300 ставки за обелоденување.

Првичниот сеопфатен преглед на МСФИ за МСЕ со цел да се поправат евентуалните нејаснотии и грешки ќе следи по првите две години на примената. Комплетните МСС/МСФИ се менуваат секоја година, а МСФИ за МСЕ понатаму ќе се менуваат отприлика на секои 3 години.

Активности на ЕУ во поглед на финансиското известување на МСЕ

Малите и средни ентитети, играат одлучувачка улога во конкурентноста и динамиката на европската економија. За да им помогне да ги остварат своите потенцијали за раст, ЕУ работи на

промовирање на претприемништвото и создавање на поповолна бизнис клима за малите бизниси. Важноста на внатрешното и надворешно сметководство како извор на информации за сопствениците и менаџерите на малите претпријатија и нивните различни засегнати страни постојано расте. Од суштинско значење е сметководствените системи применети од страна на малите претпријатија да ги исполнат нивните вистински потреби, обезбедувањето на потребните информации се уште претставува избегнување на неоправдано административен товар.

Во 2011 година, Генералниот директорат за претпријатија и индустрија објави студија наречена "Сметководствени барања за малите и средни претпријатија", која се состои од веќе постоечките сметководствени барања за малите и средни претпријатија, потребите за сметководствените информации на малите и средни претпријатија, како и потребите на малите и средни претпријатија за сметководствените информации во нефинансиската бизнис економија во дваесет избрани европски земји. Сите правни форми и големини на претпријатија беа опфатени со студијата. Како резултат на студијата, може да се види дека сметководствените барања за оние мали и средни претпријатија кои не се регулирани на ниво на ЕУ се многу различни и се движат од речиси непостоечки, па се до доста строги барања. Во многу случаи на земјите-членки, законодавството е многу ригорозно за сметководствените барања за овие мали и средни претпријатија при што ова за нив значи дополнителен регулаторен товар.

Целта на студијата е да се презентира "Сметководствен водич за малите и средни претпријатија", кој ќе:

- Придонесе за развој на добри практики за сметководство за оние Европски МСП кои не се опфатени и усогласени со ЕУ сметководствените правила и со тоа би можеле да бидат предмет на непотребно висок административен товар на национално ниво.
- Обезбедува информации за тековните добри практики за земјите-членки и засегнатите страни, за сметководство во Европа за оние Европски МСП кои не се опфатени со усогласени ЕУ сметководствени правила.
- Ги презентира препораките за добри практики за сметководство во специфични сметководствени области за оние Европски МСП кои не се опфатени со усогласените ЕУ сметководствени правила во форма на Сметководствен Водич и ги охрабрува земјите-членки и другите засегнати страни да се надоврзат на нив. Сметководствениот Водич, исто така, треба да укажува на области во рамките на сметководството, каде што административниот товар може да се намали, без материјално влијание врз квалитетот на финансиските информации кои се објавуваат од страна на овие мали и средни претпријатија.

Најважните активности спроведени од страна на Европската унија по објавувањето на МСФИ за МСЕ се следните:

1. Објавување збиен Извештај за добиените одговори во врска со консултациите на Европската комисија за примена на МСФИ за МСЕ од Мај 2010 година. Основа за размислување е оценката на адекватноста за примена на МСФИ за МСЕ, поради неусогласеност со сметководствените директиви на ЕУ;

После овој извештај не е дадено зелено светло да се користи МСФИ за МСЕ во земјите членки на ЕУ;

Аргументи ЗА и ПРОТИВ воведувањето на МСФИ за МСЕ во ЕУ

Како аргументи кои одат во прилог воведување на МСФИ за МСИ можат да се наведат:

- Зголемена хармонизација и споредливост на информациите во финансиските извештаи на малите и средните ентитети од сите земји кои ги применуваат МСФИ за МСЕ;
- Примената на МСФИ за МСЕ може да ја олеснат меѓународната трговија, странски инвестиции, спојувања и меѓународниот пораст на компаниите;
- Универзален сметководствен код е неопходен за да се привлечат странските инвеститори и за намалување на трошоците на капиталот;

- Поголемата хармонизација на информациите и олеснетата споредливост, би можеле да им бидат од корист на надворешните корисници на финансиските информации, како што се: инвеститорите, деловните партнери и кредиторите, и може да резултира со намалување на цената на капиталот;
- МСФИ за МСЕ би можеле да придонесат за намалување на трошоците за подготовката и ревизијата на консолидираните извештаи кај мултинационалните компании, бидејќи ќе престане потребата за усогласување на разлики во националните стандарди;
- МСФИ за МСЕ е полесно да се следат и применуваат од целосните МСФИ, и компаниите може да сакаат да ги применат во годината на котација на пазарот на капитал;
- Развој на заедничка образовна рамка за сметководителите е дополнителна корист од постоењето на општиот стандард за МСЕ, кој ќе претставува предност за проток на сметководствените и ревизорските услуги низ ЕУ и пошироко.

Аргументи против воведување на МСФИ за МСЕ се:

- МСФИ за МСЕ не може да се сметаат за соодветни за некои големи компании;
- МСФИ за МСЕ ќе ја зголемат цената на подготовка и ревизија кај единечните финансиски извештаи;
- Врската помеѓу данокот, распределбата на добивката и некои сметководствени правила во МСФИ за МСЕ може да резултира со дополнителен пакет на стандарди бидејќи МСФИ за МСЕ не се погодни за интерно управување.
- Редизајнирањето на внатрешните сметководствени процеси, обуката на персоналот за новиот сметководствен систем и рекласификацијата на компаративните информации се идентификувани како значајни start-up трошоци при воведувањето на стандардите за МСЕ;
- Забележително е дека сметководствените работници кај МСЕ не се доволно стручни и потребни се дополнителни професионални едукации при спроведувањето на новиот стандард, што претставува дополнителен трошок;
- МСФИ за МСЕ е главно насочена кон надворешни инвеститори- акционери отколку на другите кориснички групи на МСЕ како што се добавувачите, даночните власти, сопствениците и вработените, на кој им е поблиска актуелната национална рамка за финансиско известување.

2) Објавен е Извештај за студијата за сметководствените барања за МСЕ во Јуни 2011 година

Целта на студијата е:

- да овозможи увид во сметководствените барања кои се на сила и добрата сметководствена пракса кај 20 –те одбрани европски земји
- Идентификување на воочените потреби на корисниците за сметководствените информации од финансиските извештаи на МСЕ во Европа, заедно со потребите на нивните сопственици;

3) Предлог за измена или укинување на сметководствените Директиви 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС – IV и VII Директива - актуелно.

Сметководствените Директиви опфаќаат:

- **Четврта Директива на Советот на ЕУ – (78/660/ЕЕС) – Годишен финансиски извештај на Друштвата со ограничена одговорност (донесена 1978 година) и**
- **Седма Директива на Советот на ЕУ – (83/349/ЕЕС) – Консолидирани финансиски извештаи (донесена 1983 година).**

Посебно внимание е посветено на сметководствениот третман на **мали и средни претпријатија** како важна движечка сила на економскиот развој на поголем број од земјите членки на ЕУ.

Можните промени во овој поглед вклучуваат:

- а) Сценарио - без промени;
- б) Подобро користење на постоечките можности во рамките на директивите од страна на земјите-членки;
- в) Ревизија и модернизација на Директивите спрема моментално избраните барања за намалување на административниот товар на компании во ЕУ, особено за МСЕ;
- г) Создавање на сосема нова сметководствена рамка за ЕУ и усвојувањето на МСФИ МСЕ за задолжителна употреба во ЕУ; и
- д) Укинување на Директивите, дозволувајќи им на земјите членки да го применат било кој или сите сметководствени системи за "некотираните" ентитети.

Заклучоци

Поедноставување на сметководствената евиденција кај МСЕ е повеќе од потребна.

- Корисниците на финансиските извештаи на МСЕ, воглавно се сопствениците, доверителите, деловните партнери и вработените, а не анонимни инвеститори, како што е случај со финансиските извештаи на компаниите чии хартии од вредност котираат на берзата.
- МСФИ за МСЕ предложени од страна на ОМСС не ја остварија својата цел од аспект на унифицирано финансиско известување на МСЕ на глобално ниво бидејќи во многу земји се уште не се прифатени.
- Дали, доколку само некои земји-членки одлучат да го применат МСФИ за МСЕ ќе доведе до фрагментација на внатрешниот пазар и оштетување на униформираното сметководство за МСЕ во ЕУ?
- Спрема Европскиот парламент IV. и VII. Директиви на ЕУ се, и треба да останат, основа на сметководството на МСЕ во рамките на ЕУ.
- ЕУ треба внимателно да процени кои би биле користите од примена на МСФИ за МСЕ или ќе развие свои независни и сеопфатни решенија за МСЕ.
- Невозможно е при решавањето на проблематиката за сметководственото известување за МСЕ да се заобиколат даночните регулативи во земјите.
- Критериумите за класифицирање на компании, според големината се разликуваат од земја до земја, што уште повеќе го усложнува процесот на хармонизација на финансиското известување за мали и средни претпријатија;
- Поради разликите во критериумите за класификација, мали и средни претпријатија од иста големина во две различни земји може да се класифицираат во различни групи и се применуваат различни стандарди на финансиско известување;

Користена литература

1. P,Brown, "International financial reporting standards: what are the benefits?", Accounting and business research, 2011
2. Geoff Black: *Student's Guide to Accounting and Financial Reporting Standards*. Prentice Hall, London, 2003
3. George J. Benston, Micheal Bromwich, et al: *Worldwide Financial Reporting, The Development and Future of Accounting Standards*. Oxford University Press, 2006.
4. International Accounting Standards Board: *International Financial Reporting Standards*. IASCF, London, 2009.
5. www.iasb.org
6. Annual report of EU small and medium- sized enterprises 2009
7. Службен весник на Република Македонија број 194 од 29 Декември 2009 година, *Правилник за водење сметководство*.
8. Службен весник на Република Македонија Број 107 од 10 Август 2011 година, Измени и дополнувања на *Правилникот за водење сметководство*.

Автори:

1. **Доц. д-р Јанка Димитрова**, е родена на 11.12.1960 година во Радовиш. На Економскиот факултет во Штип, Универзитет Св.Кирил и Методиј дипломира во 1984 година. Во 2005 година ги завршува магистарските студии од областа на сметководство и ревизија на Економски факултет во Прилеп, Универзитет Св .Климент Охридски Битола. Докторската дисертација ја одбранува 2010 година исто така на Економскиот факултет во Прилеп.
По дипломирањето има долгогодишно работено искуство како шеф на сметководство и финансии во Балканшпед Орел Радовиш и како овластен ревизор во ИДЕЈА ПЛУС РЕВИЗИЈА & КОНСАЛТИНГ ДОО Радовиш. Од 2011 година е избрана за доцент во областа сметководство на Економскиот факултет, при Универзитетот "Гоце Делчев" во Штип, каде што до денес е ангажирана како предавач на предметните дисциплини од областа на сметководството и ревизијата.
Д-р Јанка Димитрова е: овластен ревизор, лиценциран судски вештак во областа на материјалното, финансиското и сметководственото работење, и овластен проценител на капиталот на трговски друштва, јавни претпријатија и други правни субјекти. Во наведените области активно остварува апликативна дејност.
Во тек на научно-истражувачката работа има издадено над 30 трудови од областа на сметководството, финансиите и ревизијата, со кои има учествувало на повеќе домашни и меѓународни научни конференции и се одликува со огромно практично искуство во наведените области.
2. **Доцент д-р Александар Костадиновски** е роден 30.04.1980 година во Тетово. Дипломира 2003 година на Економскиот факултет во Скопје, Универзитет Св.Кирил и Методиј, на департманот сметководство и ревизија. Во 2005 година ги завршува магистарските студии од областа на сметководство и ревизија на Економски факултет, Универзитет Св.Кирил и Методиј. Докторската дисертација ја одбранува 2009 година исто така на Економскиот факултет во Скопје.
По дипломирањето има работено како асистент ревизор и финансиски работник. Од 2005 година е избран за асистент на Европскиот Универзитет во Скопје. Во 2009 година е избран за

доцент во областа сметководство на Економскиот факултет, при Универзитетот “Гоце Делчев” во Штип, каде што до денес е ангажиран како предавач на предметните дисциплини Финансиско сметководство и Управувачко сметководство.

Д-р Александар Костадиновски е лиценциран судски вештак во областа на материјалното, финансиското и сметководственото работење, и овластен проценител на капиталот на трговски друштва, јавни претпријатија и други правни субјекти. Во наведените области активно остварува апликативна дејност.

Д-р Александар Костадиновски активно се служи со англискиот јазик и информационите технологии. Автор е на десетици публикации од сметководствената област.